

Byla C-449/20**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2020 m. rugsėjo 22 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Aukščiausiasis administracinis teismas (Mokesčių bylų skyrius), Portugalija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. liepos 1 d.

Kasatorė:

Real Vida Seguros, S. A.

Kita kasacinio proceso šalis:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokesčių ir maitų administratorius)

Aukščiausiasis administracinis teismas

<...>

Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo (Aukščiausiojo administracinio teismo Mokesčių bylų skyrius) priėmė šią nutartį:

<...>

- I.1. *Real [Vida] Seguros, S. A.*, <...> *Portas*, pateikė kasacinį skundą dėl 2018 m. birželio 29 d. *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* (Porto administracinių ir mokesčių bylų teismas) sprendimo dalies, kuria jos ieškinys buvo atmestas kaip nepagrįstas, t. y. to teismo sprendimu už užsienio įmonių akcijas išmokėti dividendai (10 196,54 EUR (1999 finansiniais metais) ir 13 406,62 EUR (2000 finansiniais metais)) buvo pripažinti mokestinėmis sąnaudomis, kad būtų galima pasinaudoti mokesčių lengvata, ir ta sprendimo dalimi buvo nustatytas papildomas *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (pelno mokestis, toliau – IRC) už 1999 ir 2000 finansinius metus.

I.2. Kasatorė pateikė šiuos argumentus ir reikalavimus:

i. <...>

ii. Šiuo kasaciniu skundu siekiama užginčyti to teismo sprendimą *a quo*, nes jis padarė teisės klaidą tik tiek, kiek tai susiję su dividendų už užsienio įmonių akcijas atskaitymu iš grynojo 1999 ir 2000 finansinių metų pelno pagal klostantis faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Įstatymas dėl mokesčių lengvatų, toliau – EBF) 31 straipsnį, visų pirma todėl, kad tas teismas nusprendė, jog minėtoje nuostatoje numatytas atskaitymas taikomas tik dividendams už akcijas, kuriomis prekiaujama Portugalijos vertybinių popierių biržoje (**orig. p. 2**), tokiu būdu draudžiant atskaityti už akcijas, kuriomis prekiaujama užsienio biržose, gautus dividendus;

iii. Mokesčių taisyklės turi būti aiškinamos laikantis bendrųjų teisės aiškinimo principų, t. y. vadovaujantis Civilinio kodekso 9 straipsnyje numatytais kriterijais;

iv. Iš to matyti, kad atliekant (bet kokį) aiškinimą, pirmiausia reikia remtis ir vadovautis įstatymo formuluote, o aiškintojo pareiga – įstatymus aiškinti racionaliai;

v. Aiškinant [įstatymus] negalima peržengti kalbos ir kalbinės konstrukcijos (tiek sintaksės, tiek formos požiūriu) ribų, siekiant patvirtinti aiškiai pačiame įstatyme neįtvirtintą reikšmę ar ypatumus;

vi. Vadinas, jei pačioje teisės normoje arba šios nuorodos aiškinamajame rašte nėra šios dividendų kilmės nuorodos (t. y. nacionalinių arba užsienio įmonių akcijos), aiškintojas negali daryti tokio skirtumo;

vii. Be to, akcijų, kuriomis prekiaujama [Sąjungos] vertybinių popierių rinkose, išskyrimas prieštarautų Europos Sąjungos teisei;

viii. Nacionalinės priemonės numatytos mokesčio lengvatos taikymas taip pat akivaizdžiai prieštarauja laisvo kapitalo judėjimo principui (SESV 63 ir paskesni straipsniai);

ix. Toks taikymas taip pat akivaizdžiai prieštarautų kapitalo eksporto neutralumo principui, nes mokesčių rezidentas, gaunantis pajamas savo šalies teritorijoje, būtų palankiau apmokestinamas, palyginti su asmeniu, gaunančiu pajamas užsienyje

x. <...> (**orig. p. 3**) (baigiamosios pastabos)

xi. <...> (baigiamosios pastabos)

<...> (kasatorės reikalavimas)

1.3. <...> (procesas)

1.4. Prokuratūra atsiliepime į kasacinį skundą prašė jį atmesti kaip nepagrįstą, nes „<...> EBF 31 straipsnio *ratio legis* yra nustatyti priemonę kapitalo rinkai Portugalijos vertybinių popierių biržoje skatinti“.

1.5. <...> (procesas)

1.6. Remiantis kasacinio skundo reikalavimais reikia nustatyti, ar, priešingai nei teigiama skundžiamame sprendime, už užsienio įmonių akcijų gaunamus dividendus turi būti leidžiama atskaityti iš grynojo 1999 ir 2000 finansinių metų pelno remiantis EBF 31 straipsniu.

(orig. p. 4) 7. Be to, reikia nustatyti, ar pagal EBF 31 straipsnį, kaip teigiama kasaciniame skunde, buvo pažeistas laisvo kapitalo judėjimo principas (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 63 ir paskesni straipsniai).

Kadangi iš laisvo kapitalo judėjimo principo pažeidimo gali kilti pareiga kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį (išskyrus atvejus, jei būtų pripažinta, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (ESTT) jau yra aiškiai pasisakęs šiuo klausimu), į šį klausimą reikia atsakyti *ex officio* <...>. (Procesinės normos)

Kapitalo eksporto neutralumo principo pažeidimas vertintinas atsižvelgiant į *Constituição da República Portuguesa* (Portugalijos Respublikos Konstitucija) 81 straipsnio f punkte numatytus valstybės įsipareigojimus.

<...>

<...> **[Faktinės] aplinkybės**

Skundžiamame sprendime buvo nustatytos šios faktinės aplinkybės:

- 1) *Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto* (Porto finansų direkcijos Mokesčių inspekcijos tarnyba) <...> atliko kasatorės 1999 ir 2000 finansinių metų patikrinimą ir šio patikrinimo pagrindu patikslino minėtų finansinių metų mokesčių rezultata, t. y. 5 055,88 EUR (1999 finansinių metų) ir 15 816,85 EUR (2000 finansinių metų), iš viso 20 872,73 EUR <...>;
- 2) Dėl atliktų patikslinimų, be kita ko, 1 253,35 EUR ir 27 050,71 EUR (atitinkamai 1999 ir 2000 finansinių metų) atidėjiniai abejotinoms skoloms nebuvo pripažinti atitinkamų finansinių metų mokesčiais sąnaudomis, o mokesčio bazė buvo patikslinta atitinkamai 10 196,54 EUR (1999 finansinių metų) ir 13 406,62 (2000 finansinių metų) <...>;

(orig. p. 5)

- 3) Šių patikslinimų pagrindas nurodytas mokesčio patikrinimo ataskaitoje <...>, kurioje, be kita ko, nurodyta:

<...>

„Pagal galiojančias procedūras ir atsižvelgiant į aplinkybes išsamiai patikrinus apskaitos ir mokesčių klausimus, buvo atlikti šie patikslinimai:

III-1 – 1999 finansiniai metai

III-1.1 – Mokesčio bazės patikslinimai – IRC

III-1.1.1 – Mokesčių lengvatos

10 778,46 EUR (2 160 888,15 PTE) nepriemoka mokesčių administratoriui patikslinama taip: <...>

- 10 196,54 EUR (2 044 222,75 PTE). Pagal EBF 31 straipsnį atlikta pajamų, kurioms taikomas atskaitymas už akcijas, kuriomis prekiaujama vertybinių popierių rinkose, apskaičiavimo bazės analizė rodo, kad mokesčių mokėtojas atsižvelgė į bruto dividendus, gautus tiek už Portugalijos, tiek už užsienio įmonių akcijas.

Vis dėlto, atsižvelgiant į mokesčių lengvatos sąvoką ir į tai, kad nagrinėjama lengvata buvo sukurta siekiant paskatinti nacionalinę vertybinių popierių rinką, reikėjo atsižvelgti tik į dividendus už akcijas, kuriomis prekiaujama nacionalinėje vertybinių popierių rinkoje, todėl remiantis minėta norma, ši suma buvo patikslinta[.]

<...> (orig. p. 6) <...>

<...> (orig. p. 7) <...> (su prašymu priimti prejudicinį sprendimą nesusijusios aplinkybės)

III-2 – 2000 finansiniai metai

III-2.1 – Mokesčio bazės patikslinimai – IRC

III-2.1.1 – Mokesčių lengvatos

Iš pagal EBF 31 straipsnį atliktos pajamų, kurioms taikomas atskaitymas už akcijas, dėl kurių leista prekiauti vertybinių popierių rinkose, apskaičiavimo bazės analizės matyti, kad mokesčių mokėtojas atsižvelgė į bruto dividendus, gautus tiek iš Portugalijos, tiek iš užsienio akcijų.

Vis dėlto, atsižvelgiant į mokesčių lengvatos sąvoką ir į tai, kad nagrinėjama lengvata buvo sukurta siekiant paskatinti nacionalinę vertybinių popierių rinką, reikėjo atsižvelgti tik į dividendus už akcijas, kuriomis prekiaujama nacionalinėje vertybinių popierių rinkoje, todėl remiantis minėta norma, 13 406,62 EUR <...> suma buvo patikslinta.“ <...>

<...>

(orig. p. 8) <...>

<...> **(orig. p. 9)** <...> (su prašymu priimti prejudicinį sprendimą nesusijusios aplinkybės)

(orig. p. 10)

- 4) <...> raštu [,] kasatorei buvo pranešta apie mokestinio patikrinimo ataskaitą <...>;
- 5) Mokesčių administratorius perskaičiavo už 1999 ir 2000 finansinius metus mokėtiną IRC **ir nustatė 92 107,83 EUR dydžio mokesčio nepriemoką** <...>.
- 6) 2003 m. rugsėjo 25 d. kasatorė pareiškė administracinį skundą dėl 5 punkte nurodytų pranešimų apie mokesčio perskaičiavimą <...>;
- 7) Šis kasacinis skundas buvo pateiktas 2004 m. birželio 21 d. <...>.

<...>

<...> **Teisinės aplinkybės**

Skundžiamame sprendime konstatuota, kad, kiek tai susiję su mokestinio patikrinimo ataskaitos III-1.1.1 ir III-2.1.1 punktais <...>, EBF 31 straipsnyje numatyta mokesčių lengvata taikoma tik dividendams už akcijas, kuriomis prekiaujama nacionalinėse, o ne kitų Europos Sąjungos šalių vertybinių popierių rinkose.

Ši nuostata buvo suformuluota taip:

„Apskaičiuojant IRS (fizinių asmenų pajamų mokestis) arba IRC apskaitoma tik 50 % dividendų už akcijas, kuriomis prekiaujama vertybinių popierių rinkose.“

Šie teiginiai buvo grindžiami argumentais, kad šios nuostatos tikslas buvo skatinti ar vystyti vertybinių popierių rinką, t. y. kad ji buvo grindžiama svarbiu viešuoju (šiuo atveju – ekonominiu) interesu, kuris yra svarbesnis **(orig. p. 11)** už apmokestinimo tikslą, t. y. viešuoju interesu, kurį svarbu užtikrinti tiek pagal šiuos įgaliojimus suteikiantį įstatymą, tiek pagal EBF 2 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Ši nuostata yra išdėstyta taip:

– *„Mokesčių lengvatomis laikomos išimtinės priemonės, kurių priėmimas atitinka ne fiskalinių viešųjų interesų, viršesnių už patį apmokestinimą (kurio įgyvendinimui jos trukdo) apsaugą.“*

Šie argumentai taip pat grindžiami loginiu kriterijumi (Civilinio kodekso 9 straipsnio 3 dalis), pagal kurį, atsižvelgiant į tai, kad minėtu 31 straipsniu buvo siekiama vystyti nacionalinę vertybinių popierių rinką, tos pačios priemonės

taikymas dividendams už akcijas, sudarančias kitų Europos Sąjungos valstybių vertybinių popierių rinkose kotiruojamų įmonių kapitalą, neturi prasmės.

Kasatorė teigia, kad minėto EBF 15 straipsnio formuluotėje toks skirtumas nedaromas ir kad jis apskritai prieštarauja Europos Sąjungos teisei, nes, jos nuomone, akivaizdžiai pažeidžia SESV 63 ir paskesniuose straipsniuose numatytą laisvo kapitalo judėjimo bei kapitalo eksporto neutralumo principą.

Visų pirma iš šioje byloje taikytinų teisės aiškinimo kriterijų matyti, kad reikia atsižvelgti į teisinės sistemos (*Lei Geral Tributária* (Bendrasis mokesčių įstatymas) 11 straipsnio 1 dalis ir Civilinio kodekso 9 straipsnio 1 dalis), pagal kurią pasinaudojimo nagrinėjama lengvata vertinimas priklauso nuo šioje byloje taikomų principų ir taisyklių, vieningumą.

Šiuo klausimu galima teigti, kad dividendams už akcijas, kuriomis prekiaujama tiek nacionalinėje, tiek ir kitų Europos Sąjungos šalių vertybinių popierių biržose, taikomas mokestinis vertinimas pažeidžia laisvą kapitalo judėjimą, įtvirtintą SESV 63 ir paskesniuose straipsniuose (buvusiuose Europos Bendrijos steigimo sutarties (EB sutarties) 56 ir paskesniuose straipsniuose), kuriais remiamasi kalbant apie šį principą.

(orig. p. 12) Dėl laisvo kapitalo judėjimo pažymėtina, kad juo tiesiogiai „uždraudžiami <...> *visi apribojimai*“ ((SESV) 63 straipsnis).

Šioje nuostatoje numatytos išimtys, pavyzdžiui, „*atitinkamos savo mokesčių įstatymų nuostatos, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu*“, ir, be kita ko, „*priemonės, pateisinamos viešosios tvarkos <...> požiūriu*“ (SESV 65 straipsnio 1 dalies a ir b punktai (buvęs EB 58 straipsnis)).

Išimties taikymas taip pat galimas tik nesant „*savavališko diskriminavimo*“ arba „*užslėpto laisvo kapitalo judėjimo apribojimo*“, t. y. tik tuomet, kai pagal minėto 65 straipsnio 3 dalį gali būti taikomi to paties straipsnio 1 dalies a arba b punktas.

<...> (nuoroda į nacionalinę doktriną)

Kaip teigiama (João Sérgio Ribeiro) (*Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, 2 leidimas, Almedina, 2019) 56 psl., „Teisingumo Teismas nusprendė, kad kapitalo judėjimą pagal SESV 63 straipsnį, be kita ko, sudaro vadinamosios „tiesioginės“ investicijos, t. y. investicijos įsigyjant įmonės akcijų, kurios suteikia galimybę veiksmingai dalyvauti ją valdant ir kontroliuojant, ir vadinamosios „portfelinės“ investicijos, t. y. investicijos įsigyjant kapitalo rinkoje vertybinių popierių, siekiant atlikti tik finansinę investiciją ir neketinant daryti įtakos įmonės valdymui bei kontrolei“, kaip nuspręsta 2010 m. liepos 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-171/08, 49 punkte ir jame nurodytoje jurisprudencijoje.

(orig. p. 13) Be to, atlikus paiešką interneto svetainėje www.curia.europa.eu/juris/- matyti, kad ESTT savo jurisprudencijoje anksčiau nėra pasisakęs dėl laisvo kapitalo judėjimo ar neutralumo principų pažeidimo EBF 31 straipsnyje nurodytu atveju (kaip jis paaiškintas skundžiamame sprendime išdėstytais argumentais), t. y. kad leidžiama atskaityti 50 % dividendų, gautų tik už akcijas, kuriomis prekiaujama nacionalinėse vertybinių popierių rinkose, tokiu būdu draudžiant atskaityti už akcijas, kuriomis prekiaujama kitų Europos Sąjungos valstybių narių vertybinių popierių biržose, gautus dividendus.

Galiausiai, atsižvelgiant į [Sąjungos] teisės viršenybės ir Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo principus, iš kurių matyti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra esminė priemonė vienodam Sąjungos teisės aiškinimui ir taikymui visose valstybėse narėse, taip pat Europos Sąjungos teisminės gynybos sistemos ir asmenų teisių veiksmingos teisminės apsaugos principo darnai užtikrinti, yra naudinga ir reikalinga kreiptis į ESTT ir pateikti jam šį prejudicinį klausimą pagal SESV 267 straipsnį:

Ar SESV 63 ir paskesniuose straipsniuose numatyta laisvą kapitalo judėjimą pažeidžia tai, kad pagal *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Įstatymas dėl mokesčių lengvatų) 31 ir 2 straipsnius kasatorei iš 1999 ir 2000 finansinių metų *rendimento das pessoas coletivas* (pelno mokesčio (IRC)) leidžiama atskaityti 50 % nacionalinėse (t. y. Portugalijos) vertybinių popierių biržose gautų dividendų, tokiu būdu draudžiant atskaityti kitų Europos Sąjungos valstybių narių vertybinių popierių biržose gautus dividendus?

<...> (procesas)

<...> **Nutartis:**

Aukščiausiojo administracinio teismo Mokesčių bylų skyriaus teisėjai nutaria pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui **(orig. p. 14)** pirmiau suformuluotą prejudicinį klausimą ir tuo pagrindu sustabdyti bylos nagrinėjimą.

<...> (vėlesnis procesas)

<...> (nuoroda į atleidimą nuo bylinėjimosi išlaidų)

2020 m. liepos 1 d.

<...> (parašai)